CONTABILIDADE APLICADA NO SETOR DE AUXÍLIO-TRANSPORTE NAS FORÇAS ARMADAS

Marcos Costa[1]

Luciana Mattos[2]

RESUMO

O Brasil, atualmente, sofre uma crise política e financeira que atinge a população e a administração pública, as quais sofrem os efeitos na forma de alterações ou cortes de orçamento e de benefícios. Devido a esses efeitos, cada setor da administração pública deve conciliar as prioridades e as necessidades do público-alvo. Nas organizações militares, uma das dificuldades encontradas pelo profissional contabilista é a burocracia da concessão do auxílio-transporte aos militares com os recursos públicos disponíveis devido às constantes alterações das tarifas do transporte público. Com a complexidade no ambiente de trabalho, o contador deve apresentar eficiência e competência na execução orçamentária para demonstrar os efeitos dos atos administrativos relacionados ao orçamento. A metodologia utilizada foi a aplicação da teoria na prática, isto é, a compreensão e aplicação dos conhecimentos adquiridos na contabilidade aplicados ao setor de auxílio-transporte no Departamento de Intendência da organização militar. Isto permitiu o sucesso da execução do trabalho, pois o benefício foi garantido para cada solicitação do militar, que teve o direito do auxílio-transporte. No entanto, foi exigido dos profissionais a habilidade nas atividades de planejamento, organização e controle a fim de manter a produtividade satisfatório com a garantia de uma operação com qualidade, segurança e dentro do prazo adequado.

Palavras-chave: contabilidade; burocracia; auxílio-transporte; organização militar.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência antiga que estuda as constantes mudanças do patrimônio público, pessoal ou jurídico. Por meio da contabilidade, pode ser obtido informações e técnicas para melhorar a administração das metodologias e transmitir conhecimentos e informações corretas para as pessoas que necessitam. A contabilidade se desenvolveu com a sociedade e seus princípios são compatíveis com aqueles que caracterizam a evolução humana (SÁ, 1997).

A contabilidade é considerada uma ciência muito importante como fonte de informações básicas e necessárias para a resolução de problemas em organizações públicas. A contabilidade pública é fundamental para o controle e organização das demonstrações, pois é essencial apresentar transparência e eficiência. Segundo Santos e Reis (2005), na contabilidade pública há a prestação de contas aos cofres públicos, a qual deve ser clara e transparente para que os cidadãos entendam as ações dos governantes e que façam uma análise crítica quanto à subtração de parte do patrimônio público por meio de seus impostos e tributos.

Atualmente, o Brasil enfrenta uma crise em vários setores da Administração Pública principalmente nas organizações militares. Uma das possíveis causas dessa crise é devido aos escândalos políticos e financeiros geralmente relacionados à improbidade administrativa ou ao desvio de verbas do governo e que prejudica as instituições públicas. Esse prejuízo se apresenta na forma de cortes de orçamentos financeiros como, por exemplo, nas forças armadas em que a verba diminuiu de R$ 17,5 bilhões para R$ 9,7 bilhões.

Devido aos vários cortes orçamentários, as instituições públicas precisam estar preparadas para obterem o melhor aproveitamento dos recursos financeiros disponíveis e manterem-se em funcionamento. Acerca da caserna militar, a preparação tem maior relevância, pois ela abrange a missão constitucional com o objetivo de zelar pela moral e bons costumes. Por essa razão, profissionais capacitados devem conciliar as prioridades do comando e as necessidades dos beneficiários do auxílio-transporte.

Diante disso, o profissional contabilista deve se apresentar relevante na área financeira, contábil e de fiscalização. Constata-se que devido à complexidade do ambiente de trabalho, exige-lhe a competência e autonomia no desempenho das funções na Administração Pública, que caso sejam exercidas de forma ilícita pode trazer prejuízos ao país e se exercidas de forma coerente, pode gerar resultados positivos para a instituição. Portanto, esse trabalho propõe o estudo sobre a aplicação da contabilidade nas organizações militares e seus desafios, em razão da crise atual do Brasil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

A Contabilidade no Brasil surgiu na época da colonização. Segundo Coelho (2000, *apud* COSTA, 2005, p.29), cita que:

> “A presença de profissionais de contabilidade já se fazia notar no Brasil desde o início de sua colonização. Já em 1549 ocorreu a primeira nomeação feita por D. João III para contador geral e guarda-livros. Contudo, somente em 1770, quando Dom José, rei de Portugal, expede Carta de Lei a todos os domínios lusitanos (incluindo o Brasil), é que surge a primeira regulamentação da profissão contábil no país. Nela, fica estabelecida a necessidade de matrícula de todos os guarda-livros na Junta do Comércio, em livros específicos, ficando claro que a não inclusão do profissional no referido livro o tornaria inapto a obter empregos públicos, impedindo-o também de realizar escriturações, contas ou laudos.”

Desde a colonização, observa-se que havia a preocupação relativa à regulamentação do profissional contábil e a exigência de uma qualificação. A contabilidade brasileira cresceu

influenciada pelas principais correntes mundiais. O Brasil, no início do séc. XX, possuía a Escola Européia de Contabilidade como referência. Já em 1902 surge a primeira escola especializada no ensino de Contabilidade no Brasil, na forma de escola de comércio: a Escola de Comércio Álvares Penteado, como “Escola Prática de Comércio”. Em 1945, o Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro, criou o curso de Ciências Contábeis e Atuarias, com duração de quatro anos, conferindo aos formandos o grau de Bacharel e o título de Doutor em Ciências Contábeis e Atuarias àqueles que, com no mínimo dois anos de graduado, defendessem sua tese original. Em função de definir e ordenar a categoria, em 20 de novembro 4 do mesmo ano surgiu o Decreto-Lei nº 8.191, que estabeleceu que as categorias de guarda-livros, atuários, contadores, peritos contadores e bacharéis fossem agrupadas da seguinte maneira: técnico em contabilidade, para aqueles com formação de nível médio, sendo esse título conferido ao aluno que cumprisse as exigências do curso profissionalizante ou de igual valor, e contador para as pessoas com formação de nível superior. Em seguida, 27 de maio de 1946, o Decreto nº 9.295 criou o Conselho Federal de Contabilidade, determinou a criação dos Conselhos Regionais de Contabilidade e também regulamentou a profissão dos contabilistas e a estrutura de fiscalização do curso de Contabilidade. No mesmo ano foi fundada a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuarias, que passou a possuir um centro nacional de pesquisas. Este, conforme Iudícibus (1981, p. 37, apud COSTA, 2006, p.32), era “[...] nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor”. Para Costa (2006, p.32), “a partir dessa mudança, não somente na forma da pesquisa, como também na orientação didática do ensino da contabilidade, a influência das escolas de pensamento italianas e de seus autores, foram sendo substituídas pelos autores norte-americanos”. O autor Silva (2004) descreve que somente em 1951 a Lei nº 1.401 desmembrou os cursos de Ciências Contábeis e Atuarias, criando de maneira independente o curso de Ciências Contábeis. Isso possibilitou aos formandos receberem o título de Bacharel em Contabilidade. Mesmo com a criação dessa lei, o curso de Atuarias não foi extinto, tornando-se apenas facultativo. A Universidade de São Paulo manteve o curso de Ciências Contábeis e Atuarias até 1960 e só o extinguiu após o Decreto Estadual nº 36.361, de 08 de março do mesmo ano. No ano de 1992, a Resolução 03/92 do extinto Conselho Federal de Educação fixou os conteúdos mínimos, a duração dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e as normas para elaborar os currículos

para todas as instituições de ensino superior (SILVA, 2004). Através do edital número 04/97, no ano de 1997 o Ministério da Educação e Cultura (MEC) estabeleceu as diretrizes curriculares dos cursos superiores. Os conteúdos obrigatórios de formação básica devem compreender 50% do total da carga horária destinada ao curso e os outros 50% serão complementados por conteúdos optativos. Por fim, a Contabilidade foi evoluindo, reconhecendo a necessidade de normas, acompanhando os avanços do contexto sócio-econômico e financeiro das empresas para chegar até a dinâmica atual de controle. Foi conquistando o seu espaço no mercado profissional, no qual o contador deixa de ser um simples "guarda-livros" e passa a ser um profissional essencial para o fornecimento de informações relevantes à diretoria das empresas na tomada de decisões.

2.2 ATIVIDADES E FUNÇÃO DA EMPRESA

O Centro de Instrução Almirante Sylvio de Camargo (CIASC) apresenta o objetivo de capacitar oficias e praças do Corpo de Fuzileiros Navais para o exercer as funções previstas nas organizações militares (OM) da Marinha, em tempos de paz ou de guerra. Para o desempenho do propósito, cabem ao CIASC as seguintes tarefas:

I - ministrar cursos de aperfeiçoamento para CFN (Corpo de Fuzileiros Navais).

II – ministrar cursos de especialização de guerra anfíbia;

III – ministra estágios para oficiais e praças especiais;

IV - ministrar Cursos Especiais, Expeditos e Extraordinários para oficiais e praças;

V – ministrar Cursos de carreira para militares selecionados do Corpo de Praças de Fuzileiros Navais;

VI – estabelecer convênios com outras organizações de ensino, militares ou civis, mediante delegação expressa da autoridade competente em situação de mobilidade, conflito, estado de defesa, estado de sitio, intervenção federal em regimes especiais, cabem ao CIASC às tarefas concernentes à mobilização e à desmobilização que lhe forem atribuídas pelas Normas e Diretrizes referentes à Mobilização Marítima e às emanadas pelo Comandante do Pessoal de Fuzileiros Navais.

O Centro de Instrução Almirante Sylvio de Camargo (CIASC) ministra uma gama variada de cursos e estágios para oficiais e praças, de natureza tática e técnica, desde o Curso de Aperfeiçoamento para Oficiais do CFN (CAOCFN) até o Curso Expedito de Motorista Militar, passando pelo Estágio para Oficiais do Curso de Formação de Oficiais

(CFOF) e pelos cursos afetos à operação e manutenção dos novos meios incorporados ao inventário do Corpo de Fuzileiros Navais (CFN).

Diante desse amplo espectro, nem sempre há militares em seu quadro de instrutores devidamente capacitados para a transmissão dos conhecimentos, como também não há equipamentos e meios necessários para o desenvolvimento das aulas e das instruções de campo. Por essa razão, não pode prescindir do apoio prestado por um sem-número de OM da Marinha do Brasil.

Aos Chefes Navais e aos Comandantes da OM, que ao atender às solicitações, compreendem que o investimento na qualificação do militar é para contribuir para a eficácia da instituição, para a cessão dos recursos humanos e materiais que permitem ao CIASC o prosseguimento da missão de prover à MB de combatentes anfíbios com o padrão de qualidade que a instituição exige.

2.3 NORMAS, DECRETOS E LEIS RELACIONADOS AO AUXÍLIO-TRANSPORTE

Na Marinha do Brasil há documentos que orientam os militares a respeito do auxílio-transporte como a Circular nº 6/2016, a qual trata do uso de transporte seletivo e de veículo particular por militares e servidores civis. Além disso, há duas publicações que orientam e normatizam os procedimentos contábeis de acordo com a administração direta que são a SGM-301, a qual trata sobre administração financeira e contabilidade; e a SGM-302, a qual trata sobre pagamento do benefício aos militares na Marinha do Brasil. Essas normas têm o propósito de compilar informações abrangendo diversos assuntos a fim de facilitar o trabalho dos gestores. As normas apresentam assuntos como: o estabelecimento de procedimentos relativo à administração financeira de acordo com a legislação pertinente e observadas as quatro peculiaridades da Administração Naval, padronizando a apresentação da documentação comprobatória e definindo atribuições dos agentes envolvidos; a consolidação das instruções inerentes à concepção, ao funcionamento e à utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

A lei nº 4.320/64 determina normas gerais de direito financeiro para a aplicação de suas ferramentas com o objetivo de elaborar e controlar orçamentos e balanços das entidades públicas. A lei nº 9.784/1999 define a regulamentação do processo

administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e a Medida Provisória nº 2.165-36 institui o auxílio-transporte, dispõe sobre o pagamento dos militares e dos servidores do poder Executivo Federal, inclusive de suas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, e oferece outras providências. Para o setor de auxílio-transporte do Centro de Instrução Almirante Silvio de Camargo (CIASC), as questões burocráticas, que orientam o processo de aquisição associado às constantes alterações nos valores das tarifas dos transportes público, apresentam os maiores desafios imposto ao departamento. Castro (2011) apresenta as práticas burocráticas, que são formadas por exigências e procedimentos que dificultam a gestão e o orçamento como também paralisam a execução de projetos ou ações do governo.

A burocracia administrativa oferece segurança e embasamento legal, mas ocasiona muito tempo de espera no processo em geral e pode causar atrasos na implantação com prejuízos para a instituição e para os beneficiários. Além disso, há as mudanças na tarifa dos transportes por imposição judicial, nas quais o setor refaz um novo processo para cada beneficiário gerando mais desperdício de tempo e dinheiro. Portanto, a burocracia pode impedir a criação e a inovação de processos nas instituições públicas.

Diante disso, é notório a importância do profissional contábil no setor de auxílio-transporte da Marinha do Brasil, o qual deve dominar os conhecimentos técnicos para conciliar as necessidades dos usuários do benefício, a verba disponível e a burocracia do sistema.

2.4 PERFIL DO CONTADOR NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A contabilidade é uma ciência que estuda, registra e controla o patrimônio das entidades privada e pública, fornecendo informações econômicas e financeiras essenciais à tomada de decisões pelos administradores. A contabilidade pública, por sua vez, "é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras, patrimoniais" das entidades públicas (HOKAMA, 2000).

Segundo Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009) definem que o termo “competência” tem origem do latim *competentia* que significa a qualidade de quem é capaz de resolver certos problemas e de fazer algo com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade. Para Fleury (2004), o termo “competência” é definida como “um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos,

recursos, habilidades que agreguem à organização e social à pessoa". Isto é, competência é a capacidade de desempenhar uma função seguindo estritamente um padrão de referência (IFAC, 2010). Conforme Dutra (2004) pressupõe que as competências necessárias de um profissional são estruturadas a fim de estabelecer um conjunto de conhecimentos ideais, qualificações técnicas, valores e atitudes éticas que quando desenvolvidas oferecem desempenho superior ao trabalho. O termo "habilidade" tem a origem do latim *habilitate* que significa saber, isto é, é a capacidade do indivíduo de realizar algo, como classificar, montar, calcular, ler, observar e interpretar (CARDOSO *et al.*, 2011). Segundo Gomes (2003), analisar situações de problemas, identificar as variáveis, compreender fenômenos e relacionar informações, são exemplos de habilidades.

De acordo com a resolução CFC n° 803/96 do Rio de Janeiro, no art. 2 do capítulo II, o profissional contábil tem o dever de "[...] exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileira de Contabilidade [...]".

Nos últimos anos, a contabilidade se modernizou devido à evolução do crescimento econômico da sociedade. O profissional contábil possui um vasto campo de trabalho com objetivos definidos. Alguns contadores se surpreendem com a mudança de algumas normas e percebe-se a carência em competência qualitativa de informações. A contabilidade é uma profissão que fornece muitas oportunidades de trabalho em que o profissional possui vários ramos para exercer sua função, os quais são: Contabilidade Financeira e Administrativa; Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial; Auditor independente ou interno; Analista financeiro; Perito contábil; Consultor contábil, Professor de contabilidade e cargos públicos. (IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C., 2006). Indícibus (1998) menciona que o mercado de trabalho apresente excelentes expectativas em relação à importância e qualidade da função contábil nas entidades, em que os melhores profissionais com uma ampla visão estão em falta e os poucos qualificados que existem, são valorizados com uma boa remuneração.

No Brasil, as habilidades e competências necessárias para o desenvolvimento da profissão contábil estão disponíveis na Resolução CNE/CES n° 10/2004, as quais definem as diretrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior. Em comparação ao Estados Unidos, segundo Ott *et al*. (2011), a entidade

American Institute of Certified Public Accountants (*AICPA*) organizou o *Core Competency Framework*, o qual sugere um modelo padrão de competências a serem desenvolvidas pelos profissionais em sua inserção no mercado de trabalho (insere lá naquele parágrafo de desenvolvimento de cima "como exemplo dos eua onde a entidade organizou e ...". No âmbito internacional, há padrões desenvolvidos pelo *International Education Standard 3* (IFAC, 2010) que relaciona as habilidades e competências que devem ser desenvolvidas pelo profissional contábil.

De acordo com Ott *et al.* (2011), fizeram uma pesquisa sobre a comparação da percepção de estudantes de cursos de Ciências Contábeis nas instituições brasileiras de ensino superior com as dos profissionais formados da Contabilidade relacionado aos conhecimentos, às habilidades e aos métodos de ensino-aprendizagem considerados importantes para a atuação do contador no mercado de trabalho. A pesquisa contou com a participação de 1.710 pessoas, dos quais são estudantes de graduação e profissionais registrados no CRC. Com os resultados obtidos, eles compararam com os resultados de algumas pesquisas internacionais da China e dos Estados Unidos, demonstraram que os conhecimentos, habilidades e métodos dos profissionais brasileiros estão em média maior que os dois países.

Assim, observa-se que as funções do contador estão vinculadas às necessidades da sociedade, a qual está em evolução constante juntamente com o desenvolvimento do mercado empresarial. Devido a isso, os profissionais devem adquirir novas capacitações para o mercado, o qual está cada vez mais competitivo e tecnológico.

2.4.1 PERFIL DO CONTADOR NO CIASC

Segundo a pesquisa publicada pelo portal Brasil Economia do governo, mostra que o Brasil apresenta um alto gasto público, em torno de 14% a 26%, e estabelece a importância da representação das instituições públicas na economia nacional. Para Guzmán (1991), os governos e as instituições enfrentam grandes desafios como a garantia do benefício dos fundos públicos para suas organizações. Nesse contexto, um dos maiores obstáculos para os profissionais no setor de auxílio-transporte das organizações militares é transpor as barreiras burocráticas para melhor aproveitamento da utilização dos recursos públicos a fim de atingir as metas de desenvolvimento do país.

Em tempos de crise financeira, o país passa por dificuldades em praticamente todos os setores públicos e o assunto é importante para a sociedade, pois trata-se da função

do país em assistir a população. Além disso, o setor de auxílio-transporte das organizações militares precisa ser eficiente para a sociedade prestando seus serviços aos alunos militares e melhorando seus controles internos para superar os obstáculos e auxiliar o país no desenvolvimento econômico.

Diante disso, destaca-se a importância do estudo constante desses aspectos para a conscientização de contadores e dos responsáveis do setor de auxílio-transporte nas organizações militares além da sociedade que deve fiscalizar as responsabilidades e os controles internos e externos e a utilização correta dos recursos públicos. Conforme Andrade (2013), a contabilidade registra e permite o controle e a análise dos atos e fatos administrativos e econômicos, que são operados no patrimônio de uma entidade pública possibilitando o fornecimento de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Suas informações permitem o acompanhamento da situação ou entidade em questão e da sua gestão desde o início ao fim. É um importante elemento auxiliar de controle para o atingir os objetivos e permitir uma constante autoavaliação e autocorreção administrativa.

Assim, pode-se observar a importância da Administração Pública nas organizações militares e a necessidade de um aprofundamento dos estudos no setor de auxílio-transporte para estabelecer a transparência do uso dos recursos públicos. Isto pode gerar resultados melhores para a sociedade e consequentemente a beneficiando, além de proporcionar mais autonomia das funções dentro das organizações militares e para os profissionais contabilistas.

A contabilidade é considerada uma peça-chave que auxilia na execução orçamentária, pois possui a competência de demonstrar os efeitos dos atos administrativos relacionados ao orçamento. No Decreto-lei n° 9.295, de 25 de abril de 1946, define o exercício e as prerrogativas do contador pelo Conselho Federal de Contabilidade que orienta e normatiza a profissão contábil e cita as atribuições, as quais são:

I - Organizar e executar serviços e contabilidade em geral

II - Escriturar os livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e fazer o levantamento dos respectivos balanços e demonstrações

III - Periciar judicial ou extrajudicialmente, revisar os balanços e contas em geral, verificar os haveres da revisão permanente ou periódica de escritas, regulamentar judicial ou extrajudicialmente as avarias grossas ou comuns, assistir os conselhos fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Há também a resolução 560/83 do CFC, que no art. 2 mostra a abrangência da área de atuação do contador e estabelece que: "O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor, interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, *controller*, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor."

Em qualquer área, a responsabilidade do contador no setor público exige a qualidade técnica, em razão do envolvimento do patrimônio público, no qual envolve uma gestão fiscal. Na resolução

3 OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GERAL

Apresentar os desafios enfrentados pelo setor de auxílio-transporte do Centro de Instrução Almirante Silvio de Camargo (CIASC).

3.2 OBJETIVO ESPECÍFICO

Apresentar o perfil do contador na administração Pública.

4 METODOLOGIA

A pesquisa abordada neste trabalho foi classificada como exploratória, pois permite relacioná-la ao fenômeno investigado, de modo que uma subsequente possa ser formada com maior compreensão e precisão. O trabalho seguiu o método dedutivo para permitir melhor compreensão do assunto por meio de leis gerais. Os procedimentos foram

feitos por meio de uma pesquisa bibliográfica com base em artigos publicados, leis, livros e com materiais disponibilizados na internet de sites confiáveis.

5 ANÁLISE DOS DADOS

A partir das normas e leis apresentadas anteriormente, foi possível identificar as dificuldades enfrentadas pelo profissional contábil no setor de auxílio-transporte no CIASC da Marinha do Brasil. Essas dificuldades foram classificadas em desafios internos, os quais são relacionados aos desafios dentro do setor de auxílio-transporte do CIASC; e desafios externos, os quais são relacionados aos desafios fora da OM, como normas judiciais ou normas da prefeitura. Os desafios internos encontrados foram: falta de pessoas especializadas para a função; estrutura por mais de uma pasta e meios limitados; e constantes adequações das normas e regulamentos internos e externos. Os desafios externos foram as constantes variações nas tarifas dos transportes públicos por determinação judicial ou por atualização da prefeitura, as quais representam a maior dificuldade de recursos financeiros para a organização militar, pois essas mudanças representam desperdício de recursos financeiros tanto no aumento dos benefícios como na utilização dos meios para o reinício dos processos a fim de estar de acordo com as normas implantadas pelas alterações.

O trabalho realizado dentro das organizações militares apresentou-se como desafiador, pois cumpre as regras e parâmetros estipulados pela administração pública, porém obedecendo as especificidades e particularidades de cada OM. Todos os anos, a fim de cumprir os regulamentos, as OM transferem muitos militares de uma cidade para outra e isso acarreta a necessidade de suprir pessoal para o serviço em cada setor da OM. No setor de auxílio-transporte do CIASC, por exemplo, essa necessidade fica ainda mais notório, pois a ausência de membros nas fichas de declaração de auxílio-transporte causa um excesso de tempo de espera, principalmente nas etapas iniciais de cada processo.

Além disso, por força legal e em conformidade de requisitos de cada OM, há uma grande rotatividade interna de militares entre os setores e que ocasiona a necessidade de readaptação e treinamento dos mesmos para as novas funções, demandando mais tempo, recurso e principalmente o baixo rendimento do trabalho das pessoas pouco qualificadas. Há também as frequentes mudanças para adequações das normas externas, que ocorrem inesperadamente e acarretam mais dificuldades para o ajuste dos processos às novas normas prejudicando a eficiência no setor.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Decreto-lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 25 de setembro 2017.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 18 de junho 2017.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 14 de out. 2017.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.165-36, de 23 agosto de 2001. **Institui o Auxílio-transporte, dispõe sobre o pagamento dos militares e dos servidores do Poder Executivo Federal, inclusive de suas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2165-36.htm>. Acesso em: 14 de out. 2017.

BRASIL. **Resolução CNE/CES nº 10**, de 16 de dezembro de 2004, alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010. Disponível em: < http://www.crc.org.br/institucional/CodigodeEtica>. Acesso em 21 de abril de 2018.

BRASIL. **Resolução CFC nº 803/96**, de 20 de novembro de 1996. Disponível em: <http://www.portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em 21 de abril de 2018.

CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; ALBUQUERQUE, L. G. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. v. 44, p. 365-379, 2009.

CARDOSO, R. L., *et al*. Entendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3(3), p. 353-371, 2011.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DUTRA, J. S. **Competências**: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna. São Paulo: Atlas, 2004.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências**: um quebra-cabeça caleidoscópio da indústria brasileira. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GOMES, D. M. **Competências e habilidades do diretor**. Campo Grande, UCDB, 2003.

GUZMÁN, M. D. *Auditoria compreensiva: un moderno concepto em la auditoria gubernamental*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1991.

HOKAMA, H. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 11º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IFAC – *International Federation Of Accountants. Strategy and Work Plan*. New York, 2010 April. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/>. Acesso em: 21 de abril de 2018.

IUDÍCIBUS, S., *et al*. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de Graduação. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARINHA DO BRASIL. **Diretoria de Finanças da Marinha**. Rio de Janeiro: Circular n. 6, 2015, cap. 1.

MARINHA DO BRASIL. **Normas sobre Pagamento do Pessoal na Marinha do Brasil**. Brasília: SGM 302 Secretaria-geral da Marinha, 2015, cap. 36 e 37.

OTT, E., *et al*. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. **Anais do Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis**, Vitória- ES, Brasil, 2011.

SÁ, A. L. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. **A importância da Contabilidade Pública**. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação Universidade do Vale do Paraíba. Disponível em: <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-61.pdf>. Acesso em: 28 de abril de 2018.

UNIVERSIDADE ESTÁCIO DE SÁ. **Aspectos metodológicos e técnicos na produção do projeto de pesquisa aplicada**. Estágio Supervisionado em Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, 2017.